GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35791C
Inscrit le 4 février 2015

Audience publique du 26 mars 2015

Appel formé par
la société civile immobilière ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 21 janvier 2015 (n° 35264 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35791C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 4 février 2015 par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société civile immobilière ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 21 janvier 2015 (n° 35264 du rôle), à la suite de son recours tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 5 septembre 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements, jugement par lequel le tribunal administratif a reçu le recours en annulation en la forme, au fond, l'a déclaré partiellement justifié, a annulé la décision du directeur des Contributions directes du 5 septembre 2014 en ce qu'elle enjoint à la société ... d' « *indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ... détenu par la société ... au sein de la banque ...* » et à « *fournir le nom de la (des) personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée* », a rejeté le recours pour le surplus, a rejeté la demande en allocation d'une indemnité de procédure et a condamné chacune des parties à la moitié des frais ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 26 février 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Camille VALENTIN, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 mars 2015.

Par courrier du 5 septembre 2014, référencé sous le numéro 2014-464-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société civile immobilière ..., ci-après la « *société* ... », de lui fournir des renseignements pour le 13 octobre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 14 août 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par la « *Convention* », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 14 août 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 13 octobre 2014 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

... ...

Date et lieu de naissance : …

Adresse connue : *…, F-…*

...

Adresse connue : *…, F-…*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de Madame ..., les autorités fiscales françaises nécessitent des renseignements. Madame ... est associée à hauteur de 50% du capital dans la société ... qui elle détient un immeuble en France au …, …, F-…. D'après les autorités françaises, Madame ... aurait procédé à des apports de fonds au profit de la société .... Certains de ces mouvements bancaires suscitent des interrogations aux autorités françaises.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :

Veuillez indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ... détenu par la société ... au sein de la banque ... ;

Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée ;

Veuillez fournir davantage de renseignements concernant les transactions suivantes : virement créditeur de … EUR en date du 17 février 2011 et virement créditeur de … EUR en date du 4 mai 2011 et veuillez fournir les pièces bancaires permettant d'identifier l'émetteur des virements ;

Veuillez fournir des renseignements sur l'entité dénommée « ... ... » et plus particulièrement sur les liens unissant cette entité à la société ... ou/et à Madame ....

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 octobre 2014, la société ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 5 septembre 2014.

Dans son jugement du 21 janvier 2015, le tribunal administratif reçut le recours en annulation en la forme, au fond, le déclara partiellement justifié, annula la décision du directeur du 5 septembre 2014 en ce qu'elle enjoint à la société ... à « *indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ... détenu par la société ... au sein de la banque ...* » et à « *fournir le nom de la (des) personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée* », rejeta le recours pour le surplus, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure et condamna chacune des parties à la moitié des frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 4 février 2015, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 21 janvier 2015.

La société ... déclare interjeter appel contre le jugement entrepris en ce qu'il n'a pas fait droit à sa demande d'annulation de la décision directoriale déférée concernant les troisième et quatrième tirets de la demande de renseignements, à savoir ceux relatifs au détail de deux transactions bancaires et à l'identité de la personne « ... ... » et les liens unissant cette entité à la société ....

L'Etat relève appel incident contre le même jugement dans la mesure des volets de l'injonction qui ont été annulés.

L'appelante critique ainsi le jugement entrepris d'abord pour avoir rejeté son moyen tiré d'un défaut de base légale de la décision directoriale. Elle fait valoir qu'il incomberait au directeur en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis de fonder sa décision de donner suite à une demande de renseignements étrangère sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande de renseignements lui soumise. Elle réitère ainsi son point de vue que la décision devrait en tout cas mentionner la base légale sur laquelle elle est fondée et que le tribunal aurait ainsi à tort rejeté son moyen afférent.

Une demande d'échange de renseignements provenant des autorités françaises peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 22 de la Convention. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats

membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions respectivement conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, l'injonction directoriale déférée indique que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16, tandis qu'elle fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » à la fois à la loi du 31 mars 2010 et à la loi du 29 mars 2013. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Eu égard à l'argumentation pertinente du délégué du gouvernement suivant laquelle la procédure prévue par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 est applicable dans le cadre de l'application à la fois de l'article 22 de la Convention et de la directive 2011/16 au vu du renvoi prévu par l'article 9 de la loi du 29 mars 2013, il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision déférée que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 et dès lors sur ces deux ensembles de dispositions.

Etant donné qu'une décision d'injonction peut valablement être basée cumulativement sur lesdits deux ensembles de dispositions et que le directeur a indiqué ces derniers à deux reprises dans la décision déférée du 5 septembre 2014, il a suffi à l'exigence de mentionner la base légale appliquée et c'est à juste titre que les premiers juges ont rejeté le moyen afférent de l'appelante.

En deuxième lieu, l'appelante se réfère aux dispositions de l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 pour estimer qu'il découle certes de cette disposition légale et des dispositions légales et règlementaires auxquelles elle renvoie que pour les périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011, les normes à prendre en considération afin de déterminer si un échange de renseignements pourrait être refusé se limiteraient exclusivement au droit interne luxembourgeois applicable pour les impôts directs luxembourgeois sans viser une convention préventive de double imposition applicable. L'appelante épingle le fait que le tribunal se serait référé à un arrêt de la Cour administrative du 11 décembre 2014 (n° 35375C du rôle) pour en tirer comme conséquence que la décision directoriale litigieuse serait conforme à l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dans la mesure où elle a enjoint à une société et non pas à un établissement de crédit de fournir les renseignements sollicités pour l'année d'imposition 2010. Elle relève cependant que ledit arrêt aurait déclaré dans l'espèce en cause la décision directoriale déférée non conforme à l'article 19 de la loi du 29 mars 2013 dans la mesure où elle a enjoint à une société de fournir des renseignements concernant les comptes bancaires et opérations sur carte de crédit concernant l'année 2010,

la Cour ayant abouti à cette solution alors même que les renseignements concernant l'année 2010 n'avaient pas été sollicités auprès d'un établissement de crédit mais bien auprès d'une personne morale autre qu'un établissement de crédit. L'appelante critique ainsi le fait que le tribunal se serait référé à cet arrêt de la Cour pour aboutir en réalité à une solution diamétralement opposée.

L'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011* ».

La loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs disposait dans l'alinéa 3 de son article unique que « *Les renseignements destinés aux administrations fiscales de ces Etats sont recueillis dans les mêmes conditions que les renseignements similaires destinés à l´administration des contributions directes* ». Le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l´assistance administrative internationale en matière d´impôts directs, pris en exécution de cette loi, disposait dans son article 4 comme suit :

« *Aux autorités compétentes des Etats membres de la Communauté économique européenne qui en font la demande après avoir épuisé leurs propres sources habituelles d´information, l´administration des contributions directes est autorisée à communiquer, à charge de réciprocité, après avoir le cas échéant procédé aux mesures d´instruction appropriées, toutes les informations qui leur seront nécessaires dans un cas précis pour établir correctement les impôts directs et qui seront recueillies dans les mêmes conditions que les informations similaires destinées à l´administration des contributions directes.*

En particulier, ladite administration n´est pas tenue d´effectuer des recherches ou de transmettre des informations, lorsque la législation ou la pratique administrative du Grand-Duché de Luxembourg ne l´autorisent ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour l´application de la législation nationale ».

Il découle clairement de ces dispositions légales et réglementaires de 1979 certes entre-temps abrogées, mais auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie pour des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011, que les normes à prendre en considération afin de déterminer si un échange de renseignements aurait pu être refusé si la transmission avait été demandée avant le 11 mars 2011 pour des renseignements portant sur une période antérieure au 1er janvier 2011 se limitent exclusivement au droit interne luxembourgeois applicable dans le cadre de l'application des impôts directs luxembourgeois couverts par l'administration des Contributions directes, mais ne visent point les conventions préventives de double imposition conclues par le Luxembourg. Cette limitation est conforme à la directive 2011/16 qui, tout comme déjà la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance, prend en compte, dans son article 17, paragraphe 2, la seule législation interne d'un Etat membre pour les besoins de l'administration de ses propres impôts comme critère afin de vérifier si un Etat membre peut refuser de faire droit à une demande au motif que de « *telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet État membre serait contraire à sa législation* », les conventions préventives de double imposition, prévoyant éventuellement des engagements mutuels plus étendus, étant seulement envisagées par l'article 1er, paragraphe 3, de la directive 2011/16 en tant qu'« *autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* » pouvant valablement prévoir une coopération administrative plus étendue.

Or, le § 178*bis* de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), porte l'interdiction à l'administration des Contributions directes de recueillir auprès des établissements de crédit des renseignements concernant leurs clients pour les besoins de l'application des impôts directs luxembourgeois, de manière que, sous l'égide de la loi et du règlement grand-ducal susvisés du 15 mars 1979, un échange de renseignements bancaires par rapport à l'année 2010 doit être refusé par le Luxembourg en tant que fondé sur la directive 2011/16 au motif que la collecte des renseignements sollicités n'était pas conforme à la législation luxembourgeoise. Dans la mesure où la collecte, auprès d'établissements de crédit, de renseignements portant sur l'année 2010 aurait été illégale par application des règles auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie, ce dernier doit être interprété en ce sens qu'il interdit de faire droit à une demande d'échange de renseignements, soumise certes après l'entrée en vigueur de la loi du 29 mars 2013, mais portant sur des renseignements à obtenir de la part d'établissements de crédit établis au Luxembourg pour une période antérieure au 1er janvier 2011.

Il est vrai que la Cour a consacré cette interprétation dans son arrêt du 11 décembre 2014 (n° 35375C du rôle) invoqué par l'appelante. Cependant, ledit arrêt était relatif à une décision directoriale portant injonction à un établissement de crédit luxembourgeois de fournir des renseignements bancaires portant sur l'année 2010 et relatifs à un client qui était contribuable résident de l'Etat requérant. L'appelante verse partant dans l'erreur – découlant probablement de la lecture de la version banalisée et publiée dudit arrêt – en soutenant que l'arrêt du 11 décembre 2014 aurait consacré cette solution à l'égard d'une société autre qu'un établissement de crédit. Il s'y ajoute qu'en droit interne luxembourgeois, l'administration des Contributions directes est autorisée par le § 175 AO à s'adresser à toute tierce personne non visée par le § 178*bis* AO afin de lui enjoindre, aux fins de l'imposition d'un autre contribuable, de fournir des renseignements d'ordre financier la concernant et détenus par elle. Il s'ensuit qu'une injonction à une société tierce résidente autre qu'un établissement de crédit, telle celle faite à l'appelante, relative à de tels renseignements pour les besoins de l'application du droit des impôts directs luxembourgeois était valable si elle portait sur l'année 2010, de manière que l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 et les dispositions abrogées auxquelles il renvoie n'affectent pas la validité d'une décision portant injonction à une société non visée par le § 178*bis* AO de soumettre les mêmes espèces de renseignements afin de donner suite à une demande d'échange de renseignements.

C'est partant pour de justes motifs que les premiers juges ont écarté le deuxième moyen de l'appelante comme laissant d'être justifié.

En troisième lieu, l'appelante considère que le jugement entrepris devrait être réformé en ce qu'il n'a pas annulé l'intégralité des demandes de l'autorité requérante française pour défaut de pertinence vraisemblable, le tribunal ayant confirmé à tort selon elle que les troisième et quatrième tirets de la demande tendant à obtenir des renseignements concernant des mouvements bancaires ainsi que des renseignements sur l'entité ... ... et sur les liens unissant cette entité à l'appelante sinon à Madame ... ne seraient pas à qualifier de pêche aux renseignements. L'appelante expose que Madame ... devrait être considérée comme résidente fiscale anglaise conformément à un certificat des autorités fiscales du Royaume-Uni du 10 octobre 2014, entraînant qu'elle ne pourrait plus être considérée comme résidente fiscale française. Par voie de conséquence, Madame ... ne saurait plus être considérée comme un contribuable justifiant un contrôle fiscal en vue d'une imposition en France, de manière qu'une finalité fiscale valable ferait défaut en l'espèce. L'appelante ajoute que les troisième et quatrième tirets de la décision directoriale déférée ne concerneraient pas la personne visée par le contrôle, à savoir Madame ..., mais, pour le troisième tiret, directement l'appelante elle-même et, pour le quatrième tiret, l'appelante dans ses prétendus rapports avec une entité tierce, à savoir l'entité ... . Il n'y aurait cependant aucun lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par les autorités

françaises et les informations ainsi sollicitées, de manière que la pertinence vraisemblable de l'information demandée par rapport au cas d'imposition invoqué ferait défaut. L'appelante soutient qu'elle serait étrangère au cas d'imposition visé alors qu'elle ne serait pas le contribuable concerné invoqué par les autorités fiscales françaises, la même conclusion s'imposant dans le chef de l'entité ... . Elle ajoute que la demande des autorités françaises, en ses troisième et quatrième points, violerait les dispositions de la loi du 29 mars 2013 concernant l'utilisation du formulaire-type décrit à l'article 20 (2) de ladite loi, au motif que les autorités françaises n'auraient indiqué ni la nature ni la forme sous laquelle elles souhaiteraient recevoir les informations demandées. Par voie de conséquence, les autorités fiscales françaises, prétendant viser uniquement Madame ... en sa qualité de contribuable visée, entendraient en réalité obtenir également des informations à la fois sur l'appelante même et sur l'entité ... . Ainsi les autorités fiscales françaises entendraient se voir livrer des informations tenant à la substance même de l'activité de l'appelante qui serait pourtant une société de droit luxembourgeois, de manière que le but poursuivi par lesdites autorités dépasserait manifestement, concernant les troisième et quatrième tirets de la demande de renseignements, le cadre de l'échange de renseignements qui est censé viser Madame .... Dans la mesure où cette dernière ne saurait être considérée comme résidente fiscale française et partant ne saurait être imposée en France, les autorités fiscales françaises tenteraient, par le biais de leur demande de renseignements litigieuse, d'imposer l'appelante et éventuellement une entité tierce, sans qu'elles ne puissent faire un reproche particulier à aucune des deux, de sorte qu'elles auraient procédé à une demande lacunaire pour obtenir le plus de renseignements possible par le biais des troisième et quatrième tirets de leur demande de renseignements concernant d'autres personnes que le contribuable visé, à savoir Madame .... L'appelante en déduit que la demande de renseignements française ne satisferait pas aux critères de la pertinence vraisemblable et que ce serait à tort que le directeur a donné suite à cette demande, de même que le tribunal a rejeté son moyen afférent.

Liminairement, il convient de préciser que si l'article 22, paragraphe 1er, de la Convention déroge au champ d'application de principe de la Convention par rapport aux impôts visés, étant donné qu'en disposant que « *l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* », il étend le champ des impôts par rapport auxquels un échange de renseignements est admissible aux impôts de toute nature prévus par le droit interne des Etats signataires, il ne déroge cependant pas au champ d'application personnel de la Convention, lequel est délimité par les dispositions combinées des paragraphes 2 et 4 de son article 2 qui rendent la Convention applicable à l'ensemble des personnes physiques, personnes morales et groupements de personnes n'ayant pas la personnalité morale qui ont leur domicile dans l'un des deux Etats signataires de la Convention. Il s'ensuit qu'un échange de renseignements ne saurait viser en tant que contribuable dont le cas d'imposition est sous examen qu'une telle personne ou un tel groupement dont le domicile fiscal dans l'un des Etats se trouve déjà établi ou par rapport à laquelle ou auquel les autorités d'un Etat entendent précisément vérifier si elle ou s'il peut être considéré comme domicilié(e) dans cet Etat (Cour adm. 11 décembre 2014, n° 35375C du rôle, disponible sur http://www.justice.public.lu/fr/jurisprudence/juridictions-administratives/index.php).

Cependant, dans la mesure où la directive 2011/16 dispose dans son article 2, paragraphe 1er, qu'elle « *s'applique à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locale*s » et où elle impose dans son article 1er que les « *États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2* » sans poser une quelconque restriction relative au cercle de personnes pouvant faire l'objet d'un échange de renseignements, il y a lieu de conclure que la même directive 2011/16 impose aux Etats membres de donner suite à une

demande d’échange de renseignements émanant d’un autre Etat membre et portant sur une personne qui n’est résidente d’aucun des deux Etats membres impliqués. Ainsi, contrairement à l’argumentation de l’appelante, la qualité de résidente fiscale britannique de Madame ... n’est pas de nature à exclure l’application de la directive à la demande d’échange de renseignements des autorités françaises, mais peut tout au plus influer sur la question de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements portant sur un résident d’un autre Etat.

Dans le cadre du système d’échange d’informations sur demande tel qu’il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d’autorités d’autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l’article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l’autorité requérante, l’autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l’administration et l’application de la législation interne de l’Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l’article 1er, dont elle dispose ou qu’elle obtient à la suite d’enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d’une demande de la part d’une autorité d’un autre Etat membre, l’article 2, *sub* k) de la loi du 29 mars 2013 définit l’échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d’informations réalisé sur la base d’une demande introduite par l’Etat membre requérant auprès de l’Etat membre requis dans un cas particulier* ». L’article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d’informations et d’enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d’incapacité ou de refus au titre de l’article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d’un formulaire type adopté par la Commission européenne* (…) », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l’autorité requérante:*

a) l’identité de la personne faisant l’objet d’un contrôle ou d’une enquête;

b) la finalité fiscale des informations demandées.

L’autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l’évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu’elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l’autorité requise ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub* 8), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s’ensuit qu’une requête d’échange de renseignements sur demande n’est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l’autorité requérante fournit à l’autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l’identité de la personne faisant l’objet d’un contrôle ou d’une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l’autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l’autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l’évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu’elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l’autorité requise. Il en découle nécessairement que l’échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d’imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif* ».

La norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive (cf. Cour adm. 19 mars 2015, n° 35750C du rôle, disponible sur http://www.justice.public.lu/fr/jurisprudence/juridictions-administratives/index.php).

La condition de la pertinence vraisemblable a pour but d'empêcher de la part de l'Etat requérant des pêches aux renseignements ou des sollicitations de renseignements dont le défaut de pertinence probable appert dès la demande, ce qui implique nécessairement que l'Etat requis n'est pas obligé de donner suite à une demande d'échange si cette condition ne se trouve pas vérifiée et qu'il doit être autorisé à contrôler le respect de cette condition d'application expressément prévue dans le texte tant de l'article 26 du Modèle de convention et reprise par l'article 26 de la Convention que de l'article 1er, paragraphe 1er, de la directive 2011/16. Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7).

En l'espèce, la demande des autorités françaises expose que « *la situation fiscale de Mme ... est actuellement examinée par l'administration fiscale française* » plus particulièrement en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, ladite demande indiquant, d'une part, que « *le contribuable a présenté une déclaration fiscale* », mais, d'autre part, que le contribuable serait présumé « *avoir dissimulé des faits, transactions, revenus, produits et autres éléments* ». Ladite demande précise le cadre général et le but fiscal de la demande en ce sens que « *Mme ... détient la moitié du capital de la ..., actuellement vérifiée par les services fiscaux français. En effet, la ... est une société de droit luxembourgeois soumise à des obligations fiscales en France car elle y détient un immeuble* », les autorités françaises indiquant encore que « *le contrôle de cette société a permis de constater que Mme ... détient un compte courant dans la société, dont l'évolution*

est le suivant (voir bilans de la société en pièce jointe) : - au 31/12/2010 : … €, - au 31/12/2011 : … €, - au 31/12/2012 : … € » et que « *l'examen du compte bancaire de la SCI obtenu en cours de contrôle a fait apparaître que Mme ... a procédé à des apports de fonds au profit de la société, au titre des années 2011 et 2012 (voir pièce jointe)* ». Les autorités françaises auraient ainsi découvert que « *deux mouvements bancaires, intitulés « Virement ... ... » et correspondant d'après les bilans à des apports de Mme ... (le 17/02/2011 pour … € ; le 04/05/2011 pour … €) suscitent des interrogations* » étant donné que, d'une part, « *Mme ... n'a jamais déclaré au cours de son contrôle avoir des intérêts dans une entité ainsi dénommée* », que, de deuxième part, « *l'étude des comptes bancaires qu'elle a fournis permet de constater que ces fonds ne proviennent pas de ses comptes bancaires* » et que, de troisième part, « *le conseil, au cours du contrôle, a de son côté affirmé que les versements « … ... ... » constituaient bien des apports en compte courant de la part de Mme ...* ».

Il se dégage de ce descriptif des autorités françaises que Madame ... a eu un lien direct avec la société ... pour avoir été l'un des associés et partant l'un des bénéficiaires économiques jusqu'en février 2012, donc au cours des années d'imposition litigieuses, et qu'en raison de cette qualité d'associé dans une société civile et de la détention, par la société ..., d'un immeuble en France, Madame ... était susceptible d'avoir été soumise à des obligations fiscales en France, abstraction même faite de l'existence d'obligations fiscales découlant d'autres biens détenus en France et, le cas échant, nonobstant la qualité de résident fiscal britannique mise en avant par elle. Le fait que Madame ... n'était plus associée de l'appelante de février à décembre 2012 n'est pas de nature à rendre illégale une demande de renseignements portant sur cette période mais constitue plutôt une justification d'une éventuelle absence d'opérations pertinentes durant cette période. En outre, les questions posées par l'injonction déférée ont trait aux flux financiers sur un compte courant détenu par Madame ... au sein de la société ... et plus particulièrement à deux mouvements bancaires de février et mai 2011, intitulés « *Virement* ... ... », qui correspondraient à des apports en compte courant opérés par Madame ... au profit de la société ..., mais auraient été payés par le biais de cette entité. Les informations concernant ces virements et l'implication de l'entité ... ... dans le cadre d'apports apparemment présentés aux autorités françaises comme émanant de Madame ... ne sont dès lors pas étrangères au cas d'imposition visé consistant à déterminer si cette dernière n'avait pas perçu au cours des années d'imposition concernées des revenus non déclarés mais imposables en France. La Cour rejoint dès lors les premiers juges dans leur conclusion que les demandes tendant à obtenir des renseignements concernant les deux mouvements bancaires précités, ainsi que des renseignements sur l'entité ... ... et plus particulièrement sur les liens unissant cette entité à l'appelante ou/et à Madame ..., ne sont pas à qualifier de pêche aux renseignements dans le cadre du cas d'imposition visé, étant donné que lesdits renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement dudit cas d'imposition dans l'Etat requérant.

Le troisième moyen de l'appelante est partant à son tour à rejeter.

En dernier lieu, l'appelante soutient que les autorités fiscales françaises auraient dû s'adresser aux Etats de résidence respectifs des bénéficiaires économiques de l'appelante et de l'entité ... . En outre, lesdites autorités n'auraient pas pris contact directement avec l'appelante pour la mettre en mesure de répondre à l'injonction lui faite de livrer les informations sollicitées. Il aurait cependant appartenu aux autorités françaises de poursuivre leurs diligences auprès des bénéficiaires économiques respectifs de l'appelante et de l'entité ... ... et d'attendre le résultat de leur enquête menée au niveau national français avant de saisir les autorités luxembourgeoises d'une demande d'échange de renseignements. Le juge administratif devrait vérifier le respect de cette condition à la base de la validité d'une demande d'échange de renseignements et il faudrait conclure que la demande litigieuse formée par les autorités françaises serait en l'espèce prématurée.

La Cour ne saurait cependant accueillir cette argumentation. En effet, en premier lieu, le principe de droit international de la territorialité formelle empêche un Etat de poser des actes d'autorité sur le territoire d'un autre Etat et partant de soumettre des personnes résidentes de l'autre Etat à des obligations à exécuter sur le territoire de cet autre Etat, de manière que les autorités françaises ne pourraient pas valablement obliger elles-mêmes l'appelante, en s'adressant directement à cette dernière à son siège luxembourgeois, à lui fournir des renseignements hormis ceux directement relatifs à l'immeuble détenu en France par l'appelante. En deuxième lieu, les autorités françaises peuvent choisir discrétionnairement la ou les personnes auprès desquelles elles entendent voir recueillir les renseignements par elles sollicités dans l'Etat requis pour autant que la personne visée présente des liens suffisants avec le cas d'imposition en cause pour qu'elle puisse être présumée utilement détenir ces renseignements et il n'incombe en principe pas à l'Etat saisi d'une demande de renseignements de questionner l'opportunité du choix des autorités de l'Etat requérant.

Le dernier moyen de l'appelante est ainsi encore à écarter.

Il s'ensuit que l'appel principal n'est justifié en aucun de ses moyens et doit être rejeté comme étant non fondé.

L'Etat relève appel incident contre le jugement entrepris dans la mesure où le tribunal a déclaré le recours en annulation partiellement fondé et annulé l'injonction directoriale en ce qu'elle enjoint à l'appelante d'indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire visé dans la décision directoriale et détenu par l'appelante ainsi qu'à fournir l'identité de la ou des personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée. L'Etat estime que l'objet de ces deux demandes ne dépasserait pas l'objet de la procédure d'imposition engagée par les autorités françaises à l'égard de Madame ..., au motif que le lien entre le contrôle de cette dernière et l'appelante ressortirait clairement de la demande française eu égard au fait que le compte bancaire en question serait détenu par l'appelante et que Madame ... aurait détenu 50 % du capital social de l'appelante. En outre, ce serait précisément ledit compte bancaire sur lequel auraient été virés les apports de fonds de Madame ... visés par le troisième tiret de la demande de renseignements française et qui susciteraient les interrogations des autorités françaises dans le cadre du contrôle fiscal à l'égard de Madame .... Les deux questions litigieuses se rattacheraient partant directement au contrôle en cours visant à clarifier la situation de Madame ... et seraient donc à considérer comme vraisemblablement pertinentes pour l'administration requérante. L'Etat ajoute que les autorités fiscales tant luxembourgeoises que françaises seraient liées au secret fiscal et devraient utiliser les informations reçues dans les strictes limites de la confidentialité telle que définie à l'article 22 de la Convention. L'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris dans la mesure de l'annulation partielle par lui prononcée de la décision directoriale.

En principe, la seule circonstance qu'un renseignement dévoile, le cas échéant, l'identité de personnes tierces par rapport à la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête sous-jacente à la demande d'échange de renseignements dans l'Etat requérant n'est pas une raison suffisante pour dénier à cette information le caractère de la pertinence vraisemblable, sous réserve qu'il existe un lien entre cette information et le cas d'imposition dont il s'agit, étant donné, entre autres, que le fait de dévoiler l'identité de personnes physiques ou morales à travers la transmission des renseignements demandés permettra, le cas échéant, à l'Etat requérant de poursuivre son enquête en cas d'une pluralité de personnes visées par l'enquête en cours.

Or, en l'espèce, les deux premiers points de la décision d'injonction déférée visent à « *indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ... détenu par la société ... au sein de la banque ...* » et à « *fournir le nom de la*

(des) personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée ».

Contrairement aux premiers juges, la Cour estime que les informations définies dans ces deux questions sont à considérer comme pertinentes dans la mesure où elles tendent à voir confirmer ou infirmer si Madame ... avait des droits de disposition sur le compte bancaire en question. Par contre, étant donné que la demande de renseignements des autorités françaises ne fait état d'aucun élément relatif à une enquête ciblant potentiellement d'autres personnes éventuellement impliquées dans le cas d'imposition en question, la Cour partage l'analyse des premiers juges que dans la mesure où les demandes ainsi libellées sont susceptibles de porter sur des personnes autres que celle directement visée par la procédure d'imposition française, à savoir Madame ..., et qu'il n'est pas établi dans quelle mesure ces informations seraient pertinentes dans le cadre du cas d'imposition sous examen par les autorités françaises, les injonctions ainsi formulées dépassent l'objet indiqué dans la demande de renseignements comme consistant dans la procédure d'imposition de Madame ... en France.

L'appel incident étatique est partant partiellement justifié et il y a dès lors lieu de limiter l'annulation de la décision directoriale déférée en ce sens conformément au dispositif ci-après.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 € alors que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

Eu égard encore à l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer à raison de trois quarts à l'appelante et à raison d'un quart à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal du 4 février 2015 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante principale,

reçoit l'appel incident de l'Etat en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 21 janvier 2015, annule partiellement la décision du directeur des Contributions directes du 5 septembre 2014 en ses deux premiers chefs de renseignements requis dans la mesure où elle enjoint à la société ... de fournir des renseignements allant au-delà des éléments suivants :

- « *indiquer si Madame ... ... était autorisée à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ...* »,

- « *indiquer si Madame ... ... était la ou l'une des personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée* »,

confirme le jugement entrepris pour le surplus,

rejette la demande de l'appelante principale en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 €,

fait masse des dépens des deux instances et les impose à raison de trois quarts à l'appelante principale et à raison d'un quart à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 26 mars 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE